

С.І. Кравченко, О.В. Корнєва
ДВНЗ “Донецький національний технічний університет”,
кафедра економіки підприємства

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИМ КАПІТАЛОМ

© Кравченко С.І., Корнєва О.В., 2009

Розглянуто можливості відображення інтелектуального капіталу в фінансовій звітності підприємства, запропоновано рекомендації щодо удосконалення управлінського обліку інтелектуального капіталу на підприємствах України.

Possibilities of display of the intellectual capital in the enterprise fiscal accounting are considered, recommendations about improvement of the administrative account of the intellectual capital at the enterprises of Ukraine are offered.

Постановка проблеми. Сьогодні інтелектуальний капітал став невід’ємною частиною майна підприємства. Інтелектуальні цінності беруть участь у створенні продукції, управлінських процесах, у налагодженні взаємодії підприємства з зовнішнім середовищем. Про роль інтелектуального капіталу в економіці свідчать такі дані: 60–85 % вартості бізнесу найбільших компаній світу становлять нематеріальні (в тому числі інтелектуальні) активи [1, с. 19]; за окремими експертними оцінками, в Україні у господарчому обороті у 2008 році знаходилися незареєстровані інтелектуальні активи на суму 210–250 млрд. дол. [2, с. 20], тоді як загальний обсяг Держбюджету на той самий період був затверджений в розмірі близько 28 млрд. дол. [3, с. 1]. Окрім того, інтелектуальний капітал у ширшому розумінні (як вид майна, філософська, бухгалтерська та управлінська категорія) є об’єктом уваги численних науковців (наприклад, [4–6]). Усе це свідчить про значну роль інтелектуальних ресурсів і інтелектуального капіталу загалом як в світовій і національній економіці, так і в мікроекономічних процесах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Зі зростанням ролі інтелектуального капіталу особливої значущості набули питання його обліку як з бухгалтерського, так і з управлінського поглядів. Питання обліково-аналітичного забезпечення управління інтелектуальним капіталом розглядалися в роботах О. Зайківського та В. Комарова [7], О.Р. Храмовича [8], І. Павлюка [9], Г. Уманців [6] та ін. У цих публікаціях визначено методичні засади і проаналізовано законодавче обґрунтування обліку інтелектуального капіталу, розкрито можливості управління інтелектуальною власністю як частиною інтелектуального капіталу, виділено недоліки існуючої системи обліку в частині відображення інтелектуальних активів. У роботах С. Легенчука, зокрема в [10], проаналізовано сутність і суперечності поняття «інтелектуальний капітал» з точки зору його обліку.

Метою статті є розгляд передумов формування системи управлінського обліку інтелектуального капіталу для забезпечення ефективного управління ним, а також розвиток принципів відображення інтелектуального капіталу в управлінському обліку.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», підприємство самостійно розробляє систему і форми управлінського обліку, звітності та контролю господарських операцій (п. 5, ст. 8). Стосовно інтелектуального капіталу це означає, що система управлінського обліку має забезпечувати ідентифікацію таких груп цінностей (табл.1 [11, с. 62–125]).

Таблиця 1

Складові інтелектуального капіталу за Е. Брукінг

Інтелектуальний капітал			
Ринкові активи	Інтелектуальна власність	Людський капітал	Інфраструктурні активи
– репутація товарної марки (марки обслуговування) – корпоративний знак – «свої» люди – покупці – «прибічники - пропагандисти» компанії – повторні контракти – портфель замовлень – механізми розподілу товарів – ділове співробітництво – франшизні угоди – ліцензійні угоди – корпоративне ім'я – сприятливі контракти	– патенти – авторські права – права на дизайн – виробничі секрети – ноу-хау – права на торгівельні марки і марки обслуговування	– освіта працівників – професійна кваліфікація – пов'язані з роботою знання – професійні схильності – психометричні характеристики – пов'язані з роботою навички	– філософія управління – корпоративна культура – управлінські процеси – інформаційні технології – мережеві системи зв'язку – стосунки з фінансовими установами

Справедливо стверджувати, що така система має забезпечувати одночасне розв'язання двох завдань:

1) відображення реальної вартості майна підприємства з урахуванням інтелектуальних активів, тобто вартісний облік інтелектуального капіталу;

2) відображення реального якісного складу наявних у підприємства цінностей, тобто структурний облік інтелектуального капіталу.

Спочатку проаналізуємо можливості побудови такої системи на основі офіційної фінансової звітності.

Сьогодні не усі елементи інтелектуального капіталу можуть бути описані офіційними бухгалтерськими категоріями (табл. 2). Як відомо, інтелектуальний капітал являє собою сукупність нематеріальних активів, тобто таких активів, які не мають фізичного вираження. В українській системі обліку, згідно з П(С)БО № 8 «Нематеріальні активи», передбачені такі групи цінностей:

- права користування природними ресурсами;
- права користування майном;
- права на знаки для товарів і послуг;
- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);

Таблиця 2

Співвідношення елементів інтелектуального капіталу і видів бухгалтерських активів

Елементи інтелектуального капіталу	Види активів
Інтелектуальна власність	Права інтелектуальної власності
Ринкові активи	–
Інфраструктурні активи	–
Людські активи	(в обліку можуть бути відображені у вигляді витрат на розвиток персоналу, а не активів)

Як непряме відображення виступає гудвіл

- авторські та суміжні з ними права (право на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо);
- гудвіл;
- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

На основі наведеного переліку у складі нематеріальних активів можна відобразити тільки одну з чотирьох частин інтелектуального капіталу – інтелектуальну власність (авторське право, право промислової власності, права на знаки для товарів і послуг). Пряме відображення інтелектуального капіталу цим вичерпується.

У непрямій формі можливе відображення у фінансовому обліку ринкових та інфраструктурних активів. Їхня наявність забезпечує фірмі додаткові доходи, що, своєю чергою, призводить до збільшення ринкової вартості підприємства і виникнення гудвілу. Проте гудвіл не можна вважати безпосереднім вираженням вартості ринкових та інфраструктурних активів з таких причин:

- гудвіл, відображений у балансі, є, як правило, результатом операцій зі зміни юридичного статусу підприємства (продажу, поглинання, об'єднання з іншою юридичною особою). Відсутність гудвілу в документах є не свідомством відсутності інтелектуального капіталу, а результатом того, що підприємство не стикалося з необхідністю його оцінки;

- впливають на вартість угоди, в результаті якої виникає гудвіл, багато факторів, серед яких наявність та розмір ринкових та інфраструктурних активів не завжди має найвищий ступінь значущості;

- гудвіл за своєю природою відображає вартість нематеріальних активів у минулому, на момент його появи в офіційній звітності. При цьому ринкові та інфраструктурні активи є динамічною, швидкозмінною категорією, яка постійно змінює свою вартість.

Отже, гудвіл може слугувати лише для орієнтовного оцінювання ринкових та інфраструктурних активів.

Нарешті, остання за порядком розгляду в табл. 2 частина інтелектуального капіталу – людський капітал – взагалі не відображається у фінансовій звітності як актив. Усі витрати, які фірма здійснює для розвитку персоналу, або списуються на поточні витрати періоду, або (частково) здійснюються з прибутку.

В такий спосіб офіційна бухгалтерська звітність не забезпечує можливості повного опису інтелектуального капіталу. Принципи її побудови не дають змоги організувати об'єктивний облік цього виду майна.

Як здається, виходом з такої ситуації могло б бути введення додаткових позабалансових рахунків для відображення окремих елементів інтелектуального капіталу. Такі спроби здійснювалися, наприклад, в роботах С. Легенчука ([10] та ін). Не заперечуючи цінності такого підходу для удосконалення бухгалтерського обліку, зазначимо його недоліки для налагодження управлінського обліку саме інтелектуального капіталу:

1. У бухгалтерському обліку відображається тільки майно, що належить цьому підприємству, тоді як щодо деяких елементів інтелектуального капіталу (наприклад, прихильність клієнтів, «свої» люди в організаціях-партнерах, репутація торговельної марки тощо) існує непевність, чи належать вони цій юридичній особі. Тому, очевидно, їхній бухгалтерський облік буде або неможливим, або значно ускладненим і фрагментарним. Однак, оскільки фірма несе певні витрати на створення зазначених активів, в управлінському обліку необхідно забезпечити відображення таких цінностей, принаймні за витратним принципом.

2. Інтелектуальний капітал, з одного боку, є видом активу, оскільки дає змогу отримати додаткові економічні вигоди, а з іншого, – має витратну природу, тобто в пасиві має відображатися як сума коштів, що інвестовані підприємством в інтелектуальну діяльність. Складність цієї категорії полягає у тому, що сума інвестицій може не відповідати створеній користі, а отже, виникає невідповідність активу і пасиву. У традиційному бухгалтерському обліку така проблема

вирішується шляхом вибору одного принципу для обліку активів – або за витратами на створення (придбання), або за корисністю (справедливою вартістю). Проблема полягає у тому, що для інтелектуального капіталу різниця між витратами на створення та справедливою вартістю може бути значною (в окремих галузях – кібернетика, фармацевтика, сфера послуг – на порядок і більше). Тому вибір будь-якого з названих принципів призведе до викривлення звітності.

3. Поняття справедливої вартості може застосовуватися до інтелектуальних активів тільки зі значними обмеженнями, оскільки їхня цінність значною мірою зумовлена унікальністю. Поняття ж справедливої вартості передбачає існування для цього майна активного ринку, тобто певної сукупності подібних об'єктів, що у цей момент часу змінюють власника. Тому відображення елементів інтелектуального капіталу за справедливою вартістю на позабалансових рахунках ускладнене, а для деяких елементів інтелектуального капіталу – неможливе. Відображення ж за витратним принципом ускладнене тим, що у вітчизняній системі обліку витрат не усі фактично понесені видатки на створення інтелектуального активу можуть бути включені до його первісної вартості (докладніше див. [12]).

Враховуючи вищевикладене, доцільно організовувати облік інтелектуального капіталу без дотримання принципів фінансового обліку. Проаналізуємо, на яких засадах він має ґрунтуватися.

Як вже зазначалося вище, облік інтелектуального капіталу має бути одночасно:

- 1) вартісним;
- 2) якісним (облік структури).

Вартісний облік може вестися як за окремими елементами інтелектуального капіталу, так і за його загальною величиною. Оскільки в Україні не існує остаточно сформованої і законодавчо затвердженої методики, яка б дала змогу зарахувати на баланс усі види інтелектуальних активів, для потреб підприємства може використовуватись одна з численних методик оцінювання інтелектуального капіталу загалом. В літературі неодноразово здійснювалася їхня систематизація, а також аналіз їхніх недоліків і обмежень (наприклад, [13]).

Однак точне визначення вартості інтелектуального капіталу, враховуючи трудомісткість такого процесу, в умовах мінливого економічного середовища є недоцільним, оскільки більшість оцінних методик є чутливою до зміни макроекономічних показників або до вибору бази порівняння. Тому у вітчизняних умовах доцільно рекомендувати вартісний облік інтелектуального капіталу за витратами на його створення, що може здійснюватися на основі даних існуючої фінансової звітності. При цьому категорії витрат мають бути переосмислені з точки зору їхньої потенційної корисності для розвитку інтелектуального капіталу. Так, наприклад, згідно зі ст. 5 закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», виділяються такі види поточних витрат, які, з погляду авторів, мають бути віднесені до інвестицій в інтелектуальний капітал:

- кошти, перераховані неприбутковим організаціям як благодійна допомога, як інвестиції в імідж компанії;
- витрати, пов'язані з науково-технічним забезпеченням господарської діяльності, на винахідництво і раціоналізацію господарських процесів, проведення дослідно-експериментальних та конструкторських робіт – як інвестиції в інтелектуальну власність;
- витрати платника податку, пов'язані з професійною підготовкою, навчанням, перепідготовкою або підвищенням кваліфікації персоналу – як інвестиції в людський капітал;
- будь-які витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів – як інвестиції в стосунки з клієнтами;
- витрати на рекламу і просування товару – як інвестиції в товарний знак, знак обслуговування, корпоративне ім'я.

Окрім того, до інвестицій в інтелектуальний капітал можуть бути віднесені окремі категорії видатків, які не прирівнюються до поточних витрат, наприклад, витрати на проведення корпоративних свят, роздачу подарунків тощо. Остаточний перелік витрат, що мають включатися до вартості інтелектуального капіталу, потребує обґрунтування залежно від галузі діяльності, цілей підприємства, часового горизонту, що береться до уваги.

Як вже зазначалося вище, витратний облік інтелектуального капіталу не дає змоги повною мірою відобразити корисність останнього. Тому необхідно також вести якісний (структурний) облік.

Якісний облік, своєю чергою, повинен відображати стан елементів інтелектуального капіталу в натуральних показниках (кількість працюючих спеціалістів високого класу, кількість постійних клієнтів, наявність та вік клієнтських та постачальницьких баз даних тощо). Оскільки він, як і вартісний облік, буде покликаний підвищити обґрунтованість управлінських рішень, можливі два принципи його організації:

1) через розрахунок додаткових управлінських показників на основі звітних даних, що вже збираються підприємством (маються на увазі дані офіційної фінансової та статистичної звітності). Для кожного конкретного підприємства перелік додаткових показників визначатиметься: а) видами статистики, що подає підприємство та б) родом діяльності, від якого залежить те, які елементи інтелектуального капіталу є найважливішими з управлінського погляду;

2) якісний облік може бути організований через збирання додаткової інформації, що є доступною персоналу у повсякденній діяльності, проте не потрапляє до традиційної звітності. Прикладами такої інформації є: кількість звернень працівників до керівництва із раціоналізаторськими пропозиціями; структура скарг клієнтів; наявність «своїх» людей в організаціях-партнерах тощо. Недоліком такого підходу порівняно з попереднім є необхідність додаткових працевитрат на формулювання ключових показників, створення методик їхнього обчислення, збір первинної інформації. Перевагою такого принципу побудови обліку є те, що використання додатково зібраних даних дасть змогу розширити інформаційну базу прийняття управлінських рішень, тоді як інтерпретація статистичної звітності не збільшує кількість доступної інформації, а тільки змінює її форму.

В умовах достатності ресурсів потрібно рекомендувати комбінування двох описаних принципів. Зважаючи на специфічні потреби вітчизняних керівників у системах підтримки рішень (дешевизна, врахування національної специфіки та мінливості економічного середовища), на практиці під час обґрунтування переліку показників якісного обліку потрібно прагнути до мінімізації їх загальної кількості за збереження достатньої інформативності створюваної системи обліку загалом.

Отже, щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління інтелектуальним капіталом можемо зробити такі висновки:

1. Наявні в літературі рекомендації щодо введення додаткових позабалансових рахунків для повнішого відображення інтелектуального капіталу хоча і є обґрунтованими з точки зору фінансової звітності, не забезпечують достатньої інформативності для прийняття управлінських рішень. Тому бухгалтерський облік інтелектуального капіталу має доповнюватися управлінським.

2. Розрахунок вартості інтелектуального капіталу у вітчизняних умовах потрібно здійснювати витратним методом, оскільки прийняті у світовій практиці дохідні є надто чутливими до зовнішньоекономічних чинників. Перелік витрат, що визнаються інвестиціями в інтелектуальний капітал, має затверджуватися для кожного підприємства окремо із врахуванням специфіки його діяльності.

3. Оскільки витратний облік інтелектуального капіталу не відображає його корисності, необхідно здійснювати також якісний облік. Він може ґрунтуватися як на даних статистичної звітності, так і на додатково зібраній інформації. Рекомендовано комбінувати обидва варіанти.

4. На практиці під час затвердження переліку показників, аналіз яких є достатнім для ефективного управління інтелектуальним капіталом, потрібно прагнути до мінімізації їхньої кількості, а загалом – до мінімізації витрат на управлінський облік інтелектуального капіталу підприємства.

1. Андрощук Г. *Найпотужніші бренди світу: стан і тенденції* // *Інтелектуальна власність*. – 2008. – №12. – С. 19–31. 2. Немчин О. *Введення інтелектуальної власності в господарський оборот – український інноваційний прорив* // *Інтелектуальна власність*. – 2008. – №4. – С.20 – 21. 3. Закон

України „Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України” від 28 грудня 2007 року № 107-VI // Відомості Верховної Ради України, 2008. – № 5–6, № 7–8, – С.78. 4. Баулина Т.В. Графоаналитическая модель процесса управления интеллектуальным капиталом предприятия // Економіка промисловості. – 2008. – №2. – С. 53–60. 5. Морозов О. Система управління інтелектуальним капіталом підприємства як механізм захисту прав інтелектуальної власності (Ч. 1–2) // Інтелектуальна власність. – 2008. – № 1. – С. 43–52; №2. – С. 29 – 39. 6. Уманців Г. Проблеми ідентифікації, оцінки та обліку інтелектуального капіталу підприємства // Інтелектуальна власність. – 2007. – № 3. – С. 29–33. 7. Зайківський О., Комаров В. Ідентифікація нематеріальних активів – базис їх бухгалтерського обліку // Інтелектуальна власність. – 2008. – № 5. – С. 13–19. 8. Охрамович О. Бухгалтерський облік нематеріальних активів у пострадянських країнах // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – №4 (70) – С. 112–117. 9. Павлюк І. Вибуття та амортизація нематеріальних активів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №2. – С. 3–8. 10. Легенчук С. Нематеріальні активи та інтелектуальний капітал в бухгалтерському обліку підприємств: взаємозв'язок понять // Вісник ЖДТУ “Економічні науки”. – 2005. – № 1 (31). – С. 131–137. 11. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал. – СПб.: Питер, 2001. – 288 с. 12. Хобта В., Корньова О. Удосконалення оподаткування інноваційного продукту // Вісник ДонДУЕТ. Серія: економічні науки. – 2007. – № 3 (35). – С. 166–171. 13. D. Andriessen. Making sense of intellectual capital: Designing a Method for the Valuation of Intangibles. – New York: Elsevier Inc., 2004. – 412 p.

УДК 336.145

І.М. Крейдич, С.А. Ткаченко

НТУУ «КПІ»,

кафедра теоретичної та прикладної економіки

СТВОРЕННЯ І РОЗВИТОК САМОСТІЙНОЇ ФУНКЦІОНАЛЬНОЇ ПІДСИСТЕМИ “БЮДЖЕТУВАННЯ” ДЛЯ УПРАВЛІННЯ ІННОВАЦІЙНИМ РОЗВИТКОМ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

© Крейдич І.М., Ткаченко С.А., 2009

Розглянуто сучасний стан, виявлено недоліки і наведено пропозиції щодо створення і розвитку концептуальних основ самостійної функціональної підсистеми «Бюджетування» у складі системи управління промисловим підприємством.

A current state, identify gaps and provide suggestions for the establishment and development of the conceptual foundations of an independent functional subsystems «Budgeting» in the management of industrial enterprise.

Постановка проблеми. Сучасний розвиток економіки України характеризується незначними темпами науково-технічного розвитку, невеликими масштабами виробництва і збуту, застійними процесами у зміні їх структури та нескладними міжгосподарськими зв'язками. У цих умовах для забезпечення інноваційного розвитку підприємств необхідно покращати систему управління економікою країни в усіх без винятку її ланках. Один із шляхів удосконалення керування – створення ефективних систем управління. За останні роки промисловістю країни накопичено значний досвід із подальшого удосконалення функцій управління, а саме таких, як облік і аналіз. Однак підвищення ефективності функціонування систем управління потребує забезпечення